

Tarih : 13/08/2020

Sayı : 2020/94

**PIŞMANLIK VE İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE
KARŞI AÇILAN DÂVÂLARIN
ESASI İNCELENMEDEN REDDEDİLMESİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

213 Sayılı VUK hükümleri doğrultusunda “**Pişmanlık**” ve “**İhtirazi Kayıtlı**” verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı açılan dâvâların ilk derece mahkemesi ve temyiz makamınca esasî incelenmeden reddedilmesi nedeniyle, bunun “**mülkiyet hakkının ihlal edildiği anlamına geldiği**” iddiasıyla ilgili bir şirket tarafından Anayasa Mahkemesi’ne Başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesi’nin anılan “**Başvuru**”ya ilişkin Kararı, 11.08.2020 tarihli ve 31210 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin ilgili kararına değinmeden önce pişmanlık müessesesi ve İhtirazi Kayıtlı beyanname verilmesi hususlarını hatırlamakta fayda vardır.

213 Sayılı VUK hükümlerine göre **Pişmanlık ve İslah**, beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren halin mükellefçe kendiliğinden ilgili makama haber verilmesi ve aşağıda yer verilen belli şartların yerine getirilmesi neticesinde mükellef veya vergi sorumlusuna vergi ziyaı cezası kesilmesini engelleyen ve bu suretle vergi anlaşmazlıklarının idarî aşamada çözümünü sağlayan bir hukukî müessesedir.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmî bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmî kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmî kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 (on beş) gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 (on beş) gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun’un 51’inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde hükmedilen pişmanlıktan yararlanabilmek için sayılan bu **5 şartın bir** bütün halinde bir arada gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Şartlardan herhangi birinin noksanlığı halinde pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak mümkün değildir.

Pişmanlık müessesesi ile zamanında bulunulmamış beyanın yapılmasına ya da yanlış veya eksik yapılmış beyanın düzeltilmesine imkân sağlanmakta ve vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ziyanına sebebiyet veren mükelleflere bir fırsat tanınarak, **Kanunda** sayılan şartları yerine getirmeleri halinde vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Böylelikle mükellefleri, vergi ziyanına sebebiyet veren kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirilmektedir.

Devlet açısından belki de hiç tespit edilemeyecek veya geç tespit edilecek bir durumun mükellef tarafından bildirilmesi söz konusu olduğu için Devlet, işlem külfetinden kurtulmaktadır.

İhtirazî Kayıt hukuk sözlüğünde *"Muayyen hakları kullanmak hususunda serbestîsini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vaki beyanı"* biçiminde tanımlanmaktadır.

Vergi hukukunda **İhtirazî Kayıt** ise mükellefler tarafından beyan edilen matrah ve matrah farkı üzerinden tarh edilen vergiye dâvâ açma hakkını saklı tutulmasını sağlayan bir imkân olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu müessese sayesinde mükellefler, duraksamaya düştükleri hususlarda idarenin yorumu doğrultusunda beyanlarını yapmakta ancak dâvâ açma haklarını saklı tutarak, idarî yorum ve anlayışın yargı denetiminden geçmesini sağlamaktadırlar.

Türkiye'nin de kabul ettiği vergilendirme yöntemi olarak ifade edilen beyana dayanan tarh işleminde matrah bizzat mükellefçe belirlenip bildirilmekte, bu anlamda beyan tabiri caizse mükellefin itirafı niteliği taşımaktadır. Bu sebepten ötürü Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinde de hüküm altına alındığı üzere mükellefin kendi beyanı üzerine yapılan tarhiyata karşı kural olarak dâvâ açma hakkı yoktur. Ancak vergilendirme işleminde vergi hatasının bulunması ve **İhtirazî Kayıtla** beyan bu kuralın iki istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mükelleflerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak **İhtirazî Kayıt** koymalarının mümkün olduğu Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş değildir. Ancak, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin, *"İhtirazî Kayıtlı Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler"* başlığını taşıyan kısımda geçen *"Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dâvâ hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verilir."* ifadesiyle ihtirazî kayıt tanımlanmıştır.

İhtirazi kaydın varlığına referans olarak alınması gereken asıl düzenleme ise 2577 Sayılı **İdarî Yargılama Usulü Kanunu**'dur.

Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü bendinde *"...ihtirazî kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan dâvâlar tahsil işlemlerini durdurmaz..."* hükmünün incelemesinden, mükelleflerin beyan ettikleri matraha ilişkin olarak ihtirazî kayıt koymalarının mümkün olduğu ve ihtirazî kayıtlı verilen beyannamelere karşı dâvâ açılacağı anlaşılmaktadır.

Pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla ilgili yukarıda yer verilen hatırlatmalardan sonra “pişmanlık” ve “İhtirazi Kayıtla” verilen beyanname üzerinden yapılan tarhiyat ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dâvâ açılıp açılmayacağı konusuna gelirsek;

Vergi idaresinin uygulaması ve Vergi Yargısının kararları, pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla verilen beyannamelere dâvâ açılmasının mümkün olmadığı yönündedir.

Sirkülerimiz konusu olan Anayasa Mahkemesi Kararına dayanak teşkil eden Başvuruda bir mükellef, pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla verdiği beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin iptali ve ödenen tutarların iadesi için vergi mahkemesine dâvâ açmıştır. Başvurucu, söz konusu dâvâ dilekçesinde, ‘idarece re’sen tarhiyata konu edilmeyen dönem yönünden ileriki zamanlarda re’sen tarhiyata maruz kalmamak’ için pişmanlık beyannamesi vermek zorunda kaldığını ileri sürmüştür.

Vergi Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan Başvurucunun beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkân bulunmadığı gerekçesiyle Dâvânın esastan incelenmeksizin reddine karar vermiştir. Başvurucu tarafından temyiz edilen karar, Danıştay tarafından onanmış, mükellefin yaptığı karar düzeltme talebi de Danıştay tarafından reddedilmiştir.

Başvurucu, pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla verilen beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı açılan dâvâların esaslı incelenmeden reddedilmesi nedeniyle “mülkiyet hakkının ihlal edildiği”ni ileri sürerek Anayasa Mahkemesine “Başvuru”da bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi Başvuru üzerine verdiği kararda;

- Anayasa Mahkemesinin İhtirazi Kayıt konulmak suretiyle açılan dâvâların esasının incelenmemesi şikâyetini, daha önce mülkiyet hakkı bağlamında incelediğini (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 22/1/2019),
- Anayasa Mahkemesi idarenin talebi üzerine düzeltme yoluna başvuran Başvurucu yönünden derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesi veren mükellefin İhtirazi Kayıt koysa dahi dâvâ açamayacağı şeklinde yorumlamasının sürecin bütününe bakıldığında müdahalenin keyfî olduğuna veya hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını vurgulamış, buna göre olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvenceleri sağlanmadığından mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği belirtilerek ölçüsüz olduğu sonucuna varıldığını,
- Aynı Başvuruda, Anayasa Mahkemesi, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dâvâ açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine İhtirazi Kayıt koyarak dâvâ açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştırmış ve pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına İhtirazi Kayıt koyan mükellefin dâvâ açabilme isteğinin hukuken korunması gerektiğini ancak pişmanlıkla verilen beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekerek buna göre dâvâ açılmasının pişmanlık hâliyle bağdaşmayacağını,

- Sirkülerimizin konusu Başvuru olayında da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durumun bulunmadığını ve pişmanlıkla verilen beyannamelere İhtirazi Kayıt konularak dâvâ açılmayacağını kabul edilmesi yönünde kanuni dayanağı ve kamu yararına dayanan meşru amacı bulunan müdahalenin somut olay bağlamında Başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği sonucuna varıldığını,
- Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine İhtirazi Kayıt konulmasının dâvâ açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- Başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken âdil dengeyi Başvurucu aleyhine bozmadığı kanaatine varıldığını,

gerekçe göstererek Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan **mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine** karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi verdiği kararı özetlersek;

- ✓ Pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir talepte bulunmadan **düzeltilme beyanına İhtirazi Kayıt koyan mükelleflerin dâvâ açmaları mümkün olabilirken,**
- ✓ Pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla verilen beyanname üzerine yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı ise mükellefler **dâvâ açamayacaktır. Kanun hükmünde bulunan ilgili Anayasa Mahkemesi Kararında** kesinleşmiş bulunan nokta burasıdır.

Pişmanlık ve İhtirazi Kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri Vergi Yargısında esasa girilmeden reddedilmekte ve Anayasa Mahkemesi, Vergi Yargısının kararını onaylamaktadır.

Sonuç olarak, İhtirazi Kayıtlarla verilen düzeltme beyannamesi dâvâ konusu edilmek isteniyorsa söz konusu düzeltmenin pişmanlık işaretlenmeden yapılması önem arz etmektedir.

Saygılarımızla...

VİZYON YMM A.Ş.

EK:

- Anayasa Mahkemesi Kararı